



Zpráva o šetření ve věci správy daně z příjmu pana A.

Dne 28. února 2017 se na veřejného ochránce práv obrátil pan A. (dále „stěžovatel“) ve věci uznání slevy na manželku u daně z příjmu fyzických osob za rok 2013. Stěžovatel vytýká Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj, Územnímu pracovišti ve Vyškově (dále „správce daně“), že v jeho případě akceptoval čestné prohlášení jeho manželky bez prověření a následně po téměř třech letech uplatněnou slevu neuznal. Důsledkem tohoto postupu je vznik úroků z prodlení, jenž stěžovatel přičítá na vrub správci daně.

A. Shrnutí závěrů

- Správce daně nepochybil, když vyhodnotil stěžovatelovo daňové přiznání jako formálně bezvadné a daň vyměřil v souladu s ním. (část [C.1](#))
- Správce daně se při správě daně nedopustil průtahů. Poté, co správce daně získal informace rozhodné pro potenciální doměření daně, konal v řádu dnů. Tyto informace získal až v rámci celorepublikové kontrolní akce počátkem roku 2017. (část [C.2.1](#))
- Správce daně postupoval v souladu se zásadami proporcionality a hospodárnosti, jakožto i sjednocenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu, když daňový subjekt vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. (část [C.2.2](#)).

B. Skutková zjištění

Stěžovatel podal dne 19. března 2014 řádné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2013. Přílohou tohoto přiznání bylo čestné prohlášení manželky stěžovatele obsahující následující text: *„Prohlašuji, že jsem po celý rok 2013 neměla žádné příjmy ze závislé činnosti či jiného zaměstnání. Po celý rok jsem pobírala dávky v mateřství (peněžitou pomoc v mateřství + rodičovský příspěvek).“* Správce daně podané daňové přiznání považoval za bezvadné a daň konkludentně vyměřil 2. dubna 2014.

Finanční správa zveřejnila 2. března 2016 [informaci](#) o tom, že v rámci prověřování zjistila častá pochybení při uplatňování slevy na manželku a upozornila na rozdíl mezi peněžitou pomocí v mateřství a rodičovským příspěvkem. Vzhledem ke zjištěným pochybením byla na konci roku 2016 zorganizována celorepubliková kontrolní akce, zaměřená na prověření uplatněných slev u daně z příjmů. Pokyn k zahájení této akce byl příslušnému finančnímu úřadu doručen 2. prosince 2016. Na základě tohoto pokynu správce daně dožádal instituce disponující rozhodnými údaji jako Úřad práce ČR, příslušné okresní správy sociálního zabezpečení (dále „OSSZ“) nebo zdravotní pojišťovny. Správce daně obdržel informace o příjmech stěžovatelovy manželky od OSSZ ve Vyškově dne 27. ledna 2017.

Stěžovatel byl během února 2017 dvakrát telefonicky vyzván správcem daně k podání dodatečného daňového přiznání (dále „DODAP“). Vzhledem k tomu, že stěžovatel DODAP nepodal, zaslal správce daně formální výzvu ve smyslu ustanovení § 145 daňového řádu.



Tato výzva byla stěžovateli doručena 25. února 2017. Následně probíhala komunikace mezi správcem daně a stěžovatelem.

C. Právní hodnocení

C.1 Postup správce daně při podání daňového přiznání v roce 2014

C.1.1 Východiska

Klíčovou otázkou pro posouzení postupu správce daně je to, zda měl správce daně na základě čestného prohlášení stěžovatele nabýt pochybností o oprávněnosti uplatnění slevy na manželku, či nikoliv.

Primární povinnost tvrdit daň ve správné výši napadá na daňový subjekt – stěžovatele.¹ Součástí daňového tvrzení je i uplatnění slevy na manželku². Kromě povinnosti daň tvrdit, napadá na daňový subjekt i důkazní břemeno ve vztahu k tvrzeným skutečnostem. Ve chvíli, kdy jsou důkazy, jež navrhl daňový subjekt, z pohledu správce daně nedostatečné, vyzve jej k dalšímu doplnění. V případě, že má správce daně za to, že navržené důkazy, tedy zejména přílohy daňového přiznání, jsou dostatečné, pak správce daně daň tzv. konkludentně vyměří.³

Cílem správy daní je správné stanovení daně a zabezpečení její úhrady.⁴ Správce daně postupuje tak, aby šetřil práva daňových subjektů a třetích osob a používá prostředky minimálně je zatěžující, jež ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.⁵ Správce daně je též povinen postupovat hospodárně a bez zbytečných průtahů.⁶ V souladu se zásadou legitimního očekávání by ve všech obdobných případech měl postupovat obdobně.⁷

Čestné prohlášení o příjmech manžela/manželky je zavedeným procesním institutem. Jeho místo je zejména tam, kde správce daně důsledně respektuje zásadu autoaplikace. Z povahy čestných prohlášení plyne, že je třeba na ně hledět jako na *a priori* pravdivá

1 Viz ustanovení § 135 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů:

„(1) Řádné daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.

(2) Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.

(3) Daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.“

2 Ve smyslu ustanovení § 35ba zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o tzv. korekční prvek daně.

3 Viz ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu: „(1) Neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.“

4 Viz ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu.

5 Viz ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu.

6 Viz ustanovení § 7 daňového řádu.

7 Viz ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu.



a o skutečnostech v nich uvedených pochybovat až ve chvíli, kdy k tomu vede jasné a dostatečně konkrétní podezření. Nebylo-li by tomu tak, pak by byl tento institut zcela zbytečný. Smysl čestného prohlášení je zejména ošetřit situaci, kdy by daňový subjekt musel nést negativní důkazní povinnost (tedy prokázat, že něco není) nebo kde není možné získat důkaz jiným způsobem.

K povaze čestného prohlášení se ve své judikatuře vyjadřuje i Nejvyšší správní soud. Podle něj je třeba rozlišovat čestné prohlášení daňového subjektu a čestné prohlášení třetí osoby.⁸ U daňového subjektu je čestné prohlášení *de facto* tvrzením (daně).⁹ U třetích osob je jeho podstata obdobná jako u písemné výpovědi svědka, neboť třetí osoba zde poskytuje prohlášení o tom, jaké jsou (dle jejího názoru) skutečnosti rozhodné pro vyměření daně.

Dále je třeba rozlišovat to, v jaké fázi řízení je čestné tvrzení učiněno. U případů, k nimž se vyjadřoval Nejvyšší správní soud ve výše odkazovaných rozhodnutích, tomu bylo ve fázi postupu k odstranění pochybnosti (případně daňové kontroly). Tedy již ve fázi, kdy správce daně měl konkrétní pochybnosti o pravdivosti či úplnosti tvrzení daňového subjektu.

C.1.2 Posouzení

V tomto případě však správce daně posuzoval čestné prohlášení v situaci, kdy pochybnosti o správnosti tvrzených skutečností neměl. Tyto pochybnosti by mohl získat až vyhodnocením čestného prohlášení. Správce daně uvádí, že ve chvíli, kdy posuzoval stěžovatelovo daňové přiznání a čestné prohlášení jeho manželky, neměl žádný důvod jejich pravdivost zpochybňovat. Proto jej v souladu s jeho povahou, smyslem a účelem vzal jako dostatečný podklad pro osvědčení nároku.

Lze samozřejmě provést jazykový rozbor čestného prohlášení, pak čestné prohlášení obsahuje tři informace:

- a) manželka stěžovatele neměla příjmy ze závislé činnosti,
- b) manželka stěžovatele pobírala nějakou dobu peněžitou pomoc v mateřství,
- c) manželka stěžovatele pobírala nějakou dobu rodičovský příspěvek.

Tyto informace by vytržené z kontextu věci nebyly dostatečné, neboť existují další příjmy, které stěžovatelova manželka mít mohla, ale neuvedla je (namátkou příjmy z nájmu, podnikání apod.). Takový formalistický výklad by však zjevně nebyl ani účelný, ani hospodárný. Pokud by správce daně měl trvat na „formálně bezvadném podkladu“, jehož náležitosti ani nejsou žádným zákonem upraveny, pak by tento požadavek neúměrně

⁸ Viz body 48-50 Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 139/2013 – 30 ze dne 21. srpna 2014. Dostupné na: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0139_9Afs_13_20140821130532_prevedeno.pdf. Toto rozhodnutí odkazuje na další dva rozsudky Nejvyššího správního soudu, a to na rozhodnutí prvního senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 77/2005 a rozhodnutí druhého senátu ve věci 2 Afs 11/2013.

⁹ Viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 77/2005.



zatěžoval běžné adresáty právních norem, neboť nároky na přesnost formulace by v mediánovém případě byly neúměrně vysoké.

Správce daně z textu čestného prohlášení nedovodil, že by byl překročen zákonný limit. Proto přihlédl k účelu čestného prohlášení a systematické rozložení břemen důkazních a břemen tvrzení v daňovém právu a stěžovateli „uvěřil“, že je sleva uplatněna oprávněně. Je totiž stěžovatel, kdo primárně musí daň správně určit.¹⁰ **Dodávám, že pokud daňové subjekty postupují podle práva, pak je takový postup správce daně pro ně benefiční.**

Se znalostí konkrétních důsledků případu se nabízí otázka, jestli správce daně neměl být důslednější a přísnější a lépe prověřit všechny možnosti. V době kdy správce daně posuzoval konkrétní případ, bylo hypotetických trhlin v čestném prohlášení mnoho.¹¹ Prověření každé z nich by bylo sice v souladu se zásadou materiální pravdy, ale také popřením zásady autoaplikace. Správce daně není daňovým poradcem daňového subjektu a není povinen za něj domýšlet veškeré eventuality jeho postupu, či spekulovat o jeho znalosti nebo neznalosti právní úpravy. **Ač by dle mého názoru bylo v mezích správního uvážení stěžovatele neformálně upozornit na to, že jeho podání neobsahuje všechny informace a že směšuje dohromady příjmy rozhodné a nerozhodné, dovodit nutnost takového postupu považuji za nepřiměřené.**

Jako příklad toho, kdy by správce daně měl pochybovat o tom, zda je obsah čestného prohlášení slučitelný s nárokem uplatněným daňovým subjektem, si lze představit situaci, kdy by v obdobném čestném prohlášení byla vyčíslena výše peněžité podpory v mateřství a rodičovského příspěvku, nebo z něj přímo vyplývala. Takto zřetelné okolnosti by pak stanovily meze správního uvážení, jež by bránily osvědčení nároku na předmětnou slevu.

Na tomto místě si dovoluji poukázat i na to, že finanční správa každoročně vydává souhrnné informace k dani z příjmů, kde lze nalézt faktické rady v aktuálních tématech. V takovémto [přehledu ze dne 14. února 2014](#) lze nalézt i informace o tom, jak uplatňovat slevy na daně, a některé případy, kde daňové subjekty chybují. Stejně tak obsahuje kompletní výčet příjmů, jež se do rozhodných příjmů manželky nezapočítávají a demonstrativní výčet těch, které se do něj započítávají.

Nemohu správci daně vyčítat, že v konkrétním případě neměl dostatečně jasné a konkrétní pochybnosti, a tedy nezačal postup k jejich odstranění. Břemeno tvrzení a břemeno důkazní napadají na daňový subjekt. Přiklání-li se správce daně k posouzení tvrzení daňového subjektu jako pravdivých, pak je intenzita jejich přezkumu z povahy věci nižší, než pokud má vyslovit kontradikci těchto tvrzení.

10 Na této skutečnosti nic nemění ani komplexnost a náročnost výpočtu, ani fakt, že finanční správa poskytuje formuláře, které jsou schopné výpočty provádět samy a sumy převádět.

11 Viz výše. Čestné prohlášení neobsahuje ani konečný výčet příjmů, ani vyčíslení jejich výše.



C.2 Postup správce daně po vyměření daně

C.2.1 Rychlost postupu správce daně

Lhůta pro stanovení daně je tříletá a prodlužuje se o rok, pokud je v posledních 12 měsících lhůty vydána výzva k podání DODAP, na základě níž je daň doměřena.¹² V této lhůtě je možné daň doměřit, pokud správce daně nebo poplatník zjistí, že tvrzená daň se odchyluje od zákonné povinnosti daňového subjektu.

Správce daně je povinen postupovat bez zbytečných průtahů.¹³ Jinak řečeno, i pokud se správce daně pohybuje v rámci lhůty pro stanovení daně, musí plynule činit kroky směřující k vyměření nebo doměření daně, jsou-li pro takový postup důvody. Pokud by správce daně například obdržel informace nasvědčující tomu, že daň měla být stanovena ve vyšší částce, ale nepřiměřeně dlouho neučinil žádný úkon směřující k jejímu doměření, mohl by se dopustit průtahů, a tudíž i nesprávného úředního postupu.¹⁴ Poté by bylo namístě zkoumat, v jakém rozsahu byla nečinnost správce daně nesprávným úředním postupem, který vedl ke „zbytečnému“ nárůstu úroků z prodlení.

Dodávám, že mechanismus výpočtu úroků z prodlení zcela vylučuje jakékoliv uvážení správce daně. Úroky z prodlení vznikají automaticky ze zákona. Správce daně pouze deklaruje jejich výši.¹⁵

Pohnutkou finanční správy k organizaci celorepublikové kontrolní akce byla četnost zjištěných pochybení při dílčích kontrolách. Kontrolní akce byla na příslušném finančním úřadu zahájena 2. prosince 2016.¹⁶ Na jejím základě byla správcem daně dožádána¹⁷ OSSZ, která poskytla data dne 27. ledna 2017. Z informací, jež od OSSZ obdržel správce daně, vyplývá, že manželka stěžovatele pobírala peněžitou pomoc v mateřství, jejíž výše přesahovala zákonný limit pro uplatnění slevy na dani. Správce daně nejdříve během února dvakrát vyzýval stěžovatele neformálně telefonicky, poté přistoupil k vydání formální výzvy, kterou doručil 25. února 2017.

Správce daně v konkrétním případě prováděl systematickou plošnou kontrolu. Ač obdobné plošné kontroly probíhají i vícekrát do roka, jejich rozsah (druh daní, typ pochybení) se liší, neboť reagují na aktuální problematiku. Není v možnostech správce daně provádět systematickou hloubkovou kontrolu všech daňových subjektů u každé daně za každé zdaňovací období. Správce daně přistoupí k daňové kontrole buď poté, co získá konkrétní pochybnosti, nebo namátkově, podle plánu kontrol. Zmiňovaná kontrolní akce je jistou

12 Viz ustanovení § 148 daňového řádu.

13 Viz ustanovení § 7 daňového řádu.

14 Ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

15 Viz ustanovení § 252 a 253 daňového řádu.

16 Finanční správa o kontrolní akci informovala dne 21. listopadu 2016 v [této informaci](#).

17 Ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu.



kombinací těchto metod. Vyhodnocením chybovosti daňových přiznání úzké skupiny daňových subjektů vzniklo podezření, že určitá (širší) skupina daňových subjektů sdílí rozhodné znaky nemusela podat daňová přiznání správně, pročež byla do plánu kontrol zařazena jejich systematická prověrka.

Z komunikace se stěžovatelem a správcem daně přitom nevyplývá, že by správce daně získal od vyměření daně do doby dokončení kontroly jiné rozhodné informace pro stanovení daně za rok 2013 než ty od příslušné OSSZ.

Nezbývá mi než konstatovat, že úkony správce daně byly prováděny v řádu dnů, případně týdnů. Jeho postup tedy nemohu hodnotit jako vykazující průtahy.

C.2.2 Hospodárnost a náklady daňového subjektu

Správce daně je povinen postupovat hospodárně a šetřit práva daňových subjektů a třetích osob zúčastněných na správě daní a používat takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují, přičemž ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Správce daně po provedeném dožádání nabyt důvodných pochybností o oprávněnosti uplatněné slevy. V takovém případě má správce daně dvě možnosti. Buď vydá výzvu k podání DODAP¹⁸, nebo zvolí postup k odstranění pochybností¹⁹ (u většího rozsahu pochybností zahájí daňovou kontrolu).

Pokud správce daně zahájí postup k odstranění pochybností, a formálně tak ověří stav, který v současnosti není sporný, povede jeho postup k doměření daně včetně penále ve výši 20 % z doměřené daně.²⁰ Pokud správce daně vydá výzvu, na jejímž základě podá daňový subjekt DODAP, doměří daň bez penále.²¹ Vydání výzvy k podání DODAP je tak vstřícnější vůči daňovému subjektu, a správce daně by tento postup proto měl upřednostnit.

K obdobnému závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu²², podle nějž by správce daně měl zásadně volit formu výzvy k podání DODAP. Od vydání výzvy může upustit pouze tam, kde hrozí zmaření účelu správy daní již samotným vyrozuměním daňového subjektu.

18 Ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu.

19 Ve smyslu ustanovení § 89 a 90 daňového řádu.

20 Viz ustanovení § 251 odst. 1 daňového řádu.

21 Viz ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu.

22 Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. Sjsd 1 Afs 183/2014 ze dne 16. listopadu 2017: „Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.“



Zvolený postup správce daně směřuje k šetření práv daňové subjektu a minimalizaci jeho nákladů. Dodávám, že v této fázi řízení již má správce daně tak důvodné pochybnosti, že nemá jinou možnost než v doměření daně dále pokračovat.

D. Informace o dalším postupu

Došel jsem k závěru, že při správě daně z příjmů za roku 2013 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště ve Vyškově, nepochybil ani se nedopustil průtahů.

Zprávu zasílám Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj, Územnímu pracovišti ve Vyškově. Zprávu zasílám rovněž stěžovateli.

Brno 18. prosince 2017

JUDr. Stanislav Křeček v. r.
zástupce veřejné ochránky práv
(zpráva je opatřena elektronickým podpisem)